



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: **ביצורית בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד רביב רוזנברג ושירן אטרי בן סימון

נגד

המשיב: **ממונה אזורי מע"מ עכו**
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן במפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2 בפני ערעור שהגישה המערערת, ביצורית בע"מ (להלן – **המערערת**) על החלטת המשיב, ממונה אזורי
3 מע"מ עכו (להלן – **המשיב**) בשל דחיית השגתה של המערערת על שומת עסקאות ושומת תשומות
4 שהוצאה לה.

5

6

פתח דבר:

7

8

1. שתי סוגיות נדונות בערעור זה:

9

10 הסוגיה הראשית – מושא שומת העסקאות – עניינה בשאלה האם ב"מחיר העסקה" שבין
11 המערערת לבין הרשויות המקומיות, להן היא מספקת שירותי גבייה ואכיפת תשלומי חובה
12 (להלן – **השירותים**), נכללות גם עלויות העסקתם של שוטרים בשכר, המתלווים לעובדי
13 המערערת בעת מתן השירותים? עמדת המערערת היא כי אין לכלול במחיר העסקה את
14 עלויות שכר השוטרים, שכן בביצוע התשלומים המועברים על ידה למשטרת ישראל עבור שכר
15 השוטרים משמשת היא אך כ"צינור" להעברת התשלום מהרשות המקומית למשטרת ישראל,
16 וכי שירותי השיטור בשכר מסופקים, על פי הדין, לרשות המקומית ולא למערערת, ועל כן אין
17 מקום לחיוב במס עסקאות בגין שכר השוטרים. מנגד, עמדת המשיב היא כי המערערת
18 אינה גורם "מתווך", אלא חייבת היא בתשלום מס עסקאות על רכיב העסקת השוטרים בשכר
19 מאחר ושירות זה מסופק לה על ידי משטרת ישראל, ומאחר והיא זו הנושאת בתשלום או
20 בחובה לשלם את שכר השוטרים והוצאה זו נחשבת חלק מהוצאותיה, אשר בלעדיה אינה
21 יכולה לספק את השירותים לרשויות המקומיות. על כן, רכיב זה של שכר השוטרים מהווה
22 חלק מ"מחיר העסקה" על פי הוראת סעיף 27(2) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן
23 – **חוק מע"מ**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הסוגיה השנייה – מושא שומת התשומות – עניינה בשאלה האם זכאית המערערת לנכות את
2 מלוא מס התשומות בגין מכשירי טלפון ניידים (מסוג מירס), אשר בשימוש עובדיה. לטענת
3 המערערת מרבית הטלפונים הניידים הנ"ל חסומים לשימוש פרטי ומשמשים רק לשיחות
4 למספרי הטלפון של המערערת ועל כן יש להתיר את מלוא התשומות בגין הטלפונים הניידים.
5 מנגד, טוען המשיב כי המערערת ניכתה שלא כדין את מלוא מס התשומות בגין הטלפונים
6 הניידים, הן מאחר ולא הוכיחה טענתה בעניין אפשרויות השימוש בטלפונים הניידים והן
7 מאחר והותר למערערת ניכוי של שני שליש ממס התשומות לפי תקנה 18 לתקנות מס ערך
8 מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן – **תקנות מע"מ**) והמערערת לא פעלה בדרך המותרות בתקנה
9 18 הנ"ל.
- 10
- 11 2. מעבר לסוגיות אלו, הועלתה על ידי המערערת טענה לפיה יש לתקן את שומת העסקאות,
12 מאחר ובחישוב סכום השומה על ידי המשיב לקח הוא בחשבון סכום של כ- 36,389 ₪ (קרן)
13 שהופיע כזכות בכרטיס, אך למעשה מהווה תיקון פקודת יומן, וסכום זה חושב בטעות
14 כתקבולים בגין שכר שוטרים – ולא היא. המשיב גורס בעניין זה כי טענת המערערת היא
15 כללית, לא מפורטת ולא הוכחה כלל, לרבות לא באמצעות הטבלה שצורפה כנספח 16 לתצהיר
16 העדות הראשית של המערערת ואף לא הוצגה כל פקודת יומן ביחס לסך האמור.
17
- 18 3. המערערת אף טענה להתיישנות ההחלטה בהשגה, מאחר ולגישתה ניתנה לאחר חלוף המועד
19 של שנה ממועד הגשת ההשגה (ביום 10.4.14). המשיב מצידו טוען כי ההחלטה בהשגה ניתנה
20 ונשלחה למערערת במסגרת המועד הקבוע בדיון.
21
- 22 **העובדות הנחוצות לענייננו:**
- 23
- 24 4. המערערת היא חברה אשר, כאמור, עיקר עיסוקה הוא בניהול מערכת גביה ברשויות
25 מקומיות ובמתן שירות של גביית חובות בגין תשלומי חובה, כהגדרתם בדיון, לרשויות
26 מקומיות.
27
- 28 המערערת מסתייעת בביצוע השירותים בשוטרים בשכר המתלווים אליה בביצוע פעולות של
29 אכיפת גבייה. במקרים מסוימים – המקרים נשוא הערעור - המערערת היא זו המשלמת
30 למשטרת ישראל את התשלום המגיע לה בגין שירותי השיטור בשכר.
31
- 32 5. המשיב ערך למערערת ביקורת לשנים 2010-2013 ומשנסתבר לו כי המערערת לא שילמה מס
33 עסקאות בגין תשלומי שכר השוטרים – הוציא לה שומת עסקאות ע"ס 547,331 ₪ (קרן).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף, הוציא המשיב למערערת שומת תשומות בסך של 8,889 ₪ (קרו) מאחר וקבע כי
 2 המערערת ניכתה שלא כדין את מלוא המס התשומות בגין הטלפונים הניידים.
 3
 4 שומת העסקאות ושומת התשומות נשלחו למערערת בסמוך ליום 25.3.14.
 5
 6 ביום 10.4.14 התקבל במשרדי המשיב מכתבו של מייצג המערערת בשלב הדיון השומתי, רו"ח
 7 זיו כרסנטי (נספח ב' לתצהיר העדות הראשית של מר אביחי רוזנפלד מטען המשיב). במכתב
 8 זה נאמר כי המערערת מגישה השגה על השומות, אך עקב קוצר זמן וחופשת הפסח העומדת
 9 בפתח ובעקבות בקשה להארכת מועד שהתבקשה – יועברו הנימוקים להשגה עד ליום
 10 15.5.14.
 11
 12 ביום 15.5.14 התקבל במשרדי המשיב מכתב מאת רו"ח כרסנטי ובו נימוקי ההשגה.
 13
 14 דיון בהשגה התקיים ביום 29.6.14. המשיב החליט לדחות את ההשגה ביחס לשתי השומות.
 15 ההחלטה בהשגה (נספח ד' לתצהיר המשיב) נחתמה ביום 26.3.15 ונשלחה בדואר רשום
 16 לכתובת המערערת. על פי נספח ה' לתצהיר המשיב – דבר הדואר הכולל את ההחלטה בהשגה
 17 התקבל למשלוח ברשות הדואר ביום 30.3.14.
 18
 19 ביום 19.4.15 פנה רו"ח כרסנטי במכתב למשיב (נספח 7 לתצהיר רו"ח כרסנטי), במסגרתו
 20 נטען כי ההשגה הוגשה ביום 10.4.14 ועד למועד משלוח המכתב לא התקבלה החלטה בהשגה,
 21 ועל כן התבקש המשיב לאשר את קבלת ההשגה.
 22
 23 נציג המשיב, מר אביחי רוזנפלד, השיב ביום 20.4.15 באמצעות הדואר האלקטרוני לפנייתו
 24 של רו"ח כרסנטי (נספח 8 לתצהיר רו"ח כרסנטי) וציין כי ההחלטה בהשגה נשלחה בדואר
 25 רשום ביום 30.3.15 לכתובת המערערת. עוד כתב מר רוזנפלד כי למען הסר ספק נשלחת
 26 בשנית ההחלטה בהשגה אל רו"ח כרסנטי ולמערערת. ואכן, ההחלטה בהשגה נשלחה על ידי
 27 המשיב, בשנית, למערערת ולמשרדו של רו"ח כרסנטי, ביום 21.4.15.
 28
 29 **תמצית טענות המערערת:**
 30 **לעניין ההתיישנות:** ההשגה הוגשה ביום 10.4.14 וההחלטה בהשגה נשלחה רק ביום 21.4.15,
 31 ועל כן דין ההשגה להתקבל לפי סעיף 82(ד) לחוק מע"מ.
 32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

10. לעניין שומת העסקאות:
- 1
- 2 א. המערערת מתקשרת בהסכם, לאחר זכייה במכרז, עם הרשות המקומית, אשר תנאיו
- 3 מוכתבים על ידי הרשות המקומית. כל פעולות הגבייה והאכיפה הנקטות כנגד
- 4 "חייבים" מבוצעות על ידי המערערת בהתאם להנחיות והוראות הרשות המקומית.
- 5 עובדי המערערת מקבלים מינוי כ"גובי מס" או "גובי ארנונה" ומשמים כידה
- 6 הארוכה של הרשות המקומית.
- 7 ב. שירותי השיטור בשכר ניתנים בפועל לרשויות המקומיות, לאור מהות השירות
- 8 ואופיו. גובי המס הפועלים לגביית חובות, נדרשים מעת לעת להיעזר בשוטרים בשכר
- 9 לשם אכיפת החוק ולשם הגנה פיזית מפני החייבים ושמירת הסדר הציבורי. ליווי
- 10 משטרה זה נעשה על פי נהלים והנחיות הרשות המקומית והמשטרה, וניתן לרשות
- 11 המקומית בלבד מכוח סעיף 102' לחוק המשטרה, תשס"ו – 2006 (להלן – **חוק**
- 12 **המשטרה**) ופקודת המיסים (גביה) ו/או פקודת העיריות (נוסח חדש). הרשות
- 13 המקומית היא זו שיוצרת קשר עם המשטרה ומבקשת את שירותי השיטור,
- 14 ובמסגרת זו מוצגים למשטרה כתבי הרשאה המהווים מקור הסמכות לביצוע פעולת
- 15 אכיפה. למערערת אין כל מעמד ושיקול דעת ביחס לביצוע פעולה כנגד חייב מס, או
- 16 ביחס להפעלת שוטרים או היקף פעולתם.
- 17 ג. ביצוע התשלום למשטרה נעשה בסמוך להעברת הכספים מהרשות המקומית
- 18 למערערת (דוגמאות בנספח 12 לתצהיר המערערת). על פי הסכמי המערערת מול
- 19 הרשויות המקומיות, קיימת תניה מפורשת לעניין תשלום שכר השוטרים על ידי
- 20 הרשות המקומית. למערערת אין חובה חוזית לשאת בתשלום שכר השוטרים, היא
- 21 התחייבה להיות "צינור" בלבד בביצוע התשלום למשטרה ורק בשל כך חתמה על
- 22 התחייבות לתשלום מול המשטרה. נוכח הותק של המערערת במתן השירותים
- 23 והיכרותה עם גורמי המשטרה שונים – מודעת המשטרה לעובדה כי הרשות
- 24 המקומית היא מבקשת השירות מהמשטרה ואין בהתחייבות המערערת לתשלום כדי
- 25 להעיד כי היא זו הנושאת בעלויות ובסיכון בעצמה. ביצוע התשלום על ידי המערערת
- 26 למשטרה נעשה במקביל לקבלת הכספים מהרשות המקומית ומתכונת התשלום הזו
- 27 נעשית מטעמי נוחות ביצוע ונהלים בלבד, ואין להסיק ממנה כי קיימת חובת תשלום
- 28 למערערת. המערערת אינה נושאת בסיכון כלשהו בעניין התשלום למשטרה ואינה
- 29 רואה רווח כלשהו מהעברת התשלומים למשטרה, מאחר וסכומים אלו אינם נלקחים
- 30 בחשבון לעניין שיעור העמלות שזכאית המערערת בגין שירותיה לרשויות המקומיות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הוצאות העסקת שוטרים בשכר מהוות חלק מחוב המס, שסרבן המס חב בתשלומו, ד.
2 לאור הוראות סעיף 1 לאכרזת המיסים (גבייה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה
3 לרשויות המקומיות) תש"ס – 2000, סעיף 12ט(א) לפקודת המסים (גביה) ותקנה 1
4 לתקנות המיסים (גביה) (קביעת הוצאות מרביות) התשע"א – 2011.
- 5 ה. לא צורת התשלום בגין שירות היא שקובעת מי מקבל השירות אלא יש לבחון את
6 מהות השירות. אין מדובר בשירות שניתן על ידי משטרת ישראל למערערת, אלא
7 בשירות שניתן לרשויות המקומיות על פי דין, כאשר החייב בתשלום בגין השירות
8 היא הרשות המקומית עצמה. יש להקיש למקרה הנדון מהפסיקה בעניין ע"א
9 6014/04 ראדקו אינבסטמנט לימיטד ואח' נ' מנהל מע"מ אשדוד (28.1.2009) (להלן
10 – הלכת ראדקו).
- 11 ו. מאחר ושירותי השיטור בשכר ניתנים לרשות המקומית על פי דין ולא למערערת, הרי
12 שאין מדובר בהוצאה של המערערת שעל הרשות המקומית להחזיר, במשמעות סעיף
13 7(2) לחוק מע"מ, עליו מבסס המשיב טיעונו. זאת ועוד, מאחר והמערערת משמשת
14 אך "כצינור" אין להידרש לחריג שבתקנה 6 לתקנות מע"מ בכדי שלא לחייב את שכר
15 השוטרים במע"מ, מאחר ומלכתחילה שכר השוטרים לא נכלל במחיר העסקה לפי
16 סעיף 7 לחוק מע"מ – שהרי אינו נכלל בתמורה ממנה נגזרת עמלת המערערת. זאת
17 ועוד, המערערת אף לא הכניסה את התשלומים והתקבולים משכר השוטרים לדו"ח
18 רווח והפסד, אלא פרטה אותם במסגרת כרטיס חו"ז, כך שניתן לדעת בנקל אלו
19 סכומים אינם נכללים בהכנסתה של המערערת.
- 20 ז. חרף הוראת סעיף 7(2) לחוק מע"מ איבחן מחוקק המשנה בתקנות מע"מ בין הוצאות
21 של העוסק עצמו ובין הוצאות שהעוסק אינו אלא מתווך לגביהן. ביחס לאלו
22 האחרונות נקבע בתקנה 6 לתקנות מע"מ כי בהתקיים תנאים מסוימים לא תהיינה
23 הוצאות אלו חלק מהמחיר.
- 24 הוראת התאמ"ו 66.511 העוסקת בהוצאות לטובת צד ג' (שאינן חלק ממחיר העסקה)
25 מדגישה כי סכום הוצאות לטובת לקוח צריך להיות מתועד וכן כי מדובר בהוצאה
26 שהיא לטובת הלקוח ואינה חלק מתקבולי העוסק. במקרה דנן מתקיימים התנאים
27 הקבועים בהוראת התאמ"ו.
- 28 ח. המערערת עומדת במבחנים המהותיים שנקבעו על ידי בית המשפט העליון בעניין
29 ע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (29.12.09).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ט. להכרעה בערעור דנן תהיינה השלכות רוחב מעבר לעניינה של המערערת ועל כן יש
2 מקום ליתן משקל לשיקולים של תקנת הציבור ואפליה פסולה. שכן, סכום המע"מ
3 שיתווסף להוצאות שכר שוטרים יוטל על סרבני המס שממילא חלק ניכר מהם הם
4 אנשים קשי יום, ומלאכת הגביה תהפוך למורכבת יותר עקב הגדלת החוב. בנוסף,
5 ולאור הלכת **ראדקו**, אין הצדקה להיעדר שיוויון בגביה בין רשויות מקומיות אך ורק
6 בשל דרך התשלום למשטרה.
- 7 י. למערערת נערכו בעבר ביקורות מע"מ ובמסגרתן לא הוצאה למערערת שומה בנושא
8 הערעור דנן, כאשר בכל הזמנים פעלה המערערת באותה מתכונת לעניין שכר
9 השוטרים. טענת המשיב היא כי עניין זה לא נבדק אך לא הציג את דוחות הביקורות
10 אשר ברשותו ובשליטתו. המערערת הסתמכה על ממצאי הביקורות בעבר וראתה
11 בכך אשרור למתכונת פעולתה מצד רשויות המס.
- 12 **11. באשר לשומת התשומות:** המערערת רכשה ומשלמת תשלומים שוטפים בגין תלפונים ניידים
13 מסוג "מירס", אשר חסומים לשימוש פרטי. על כן יש מקום להתיר למערערת לנכות את מלוא
14 התשומות ולא רק 2/3 מהתשומות כפי שנקבע בהחלטה בהשגה, בהסתמך על תקנה 18
15 לתקנות מע"מ.
- 16 **12. תיקון שומת העסקאות בשל פקודות יומן:** בסכומי שומת העסקאות נכללו על ידי המשיב
17 בטעות סכומים שהופיעו בכרטיסת כ"זכות" אך בפועל מדובר בתיקון פקודת יומן.
- 18 **תמצית טענות המשיב:**
- 19 **13. באשר לטענת ההתיישנות:** ההחלטות בהשגה על שומת העסקאות ועל שומת התשומות
20 נחתמו ביום 26.3.15 והתקבלו למשלוח בדואר ישראל ביום 30.3.15. ההשגה המנומקת של
21 המערערת הוגשה ביום 15.5.14. מכתב ההשגה שהוגש ביום 10.4.14 – לא כלל נימוקים ועל
22 כן אינו מהווה השגה. נוכח מועד משלוח ההחלטה בהשגה (30.3.15) אין בסיס לטענת
23 ההתיישנות וזאת בין אם תיחשב ההשגה כאילו הוגשה ביום 15.5.14 ובין אם הוגשה ביום
24 10.4.14.
- 25 משלוח ההחלטה בהשגה בשנית, ביום 21.4.15 – נעשה לבקשת רו"ח כרסנטי מייצג המערערת
26 ואין בכך כדי להוות הודאה בגרסת המערערת לעניין ההתיישנות או בפרשנותה.
- 27
- 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

14. **באשר לשומת העסקאות:**
- 1
- 2 א. ההסתייעות בשירותי שוטרים בשכר הוא מהותי וחיוני למערערת לצורך ביצוע
- 3 פעולות אכיפה וגבייה. המערערת היא זו הנותנת ו/או נחשבת כמי שנותנת את
- 4 שירותי השוטרים בשכר לרשות המקומית.
- 5 המערערת היא זו הנושאת בתשלום ו/או בחובה לשלם את שכר השוטרים והוצאות
- 6 אלו נחשבות כחלק מהוצאותיה. המערערת נושאת בעלות וגם בסיכון.
- 7 ב. המערערת מחויבת לשלם את שכר השוטרים גם בהתבסס על מחויבותה החוזית מול
- 8 המשטרה במשך שנים והיא יצרה מצג לפיו היא החייבת והנושאת בתשלום.
- 9 המערערת מושתקת אפוא מלכפור במצג זה. ככל שסברה המערערת אחרת – יכולה
- 10 היתה לכלול בהסכמי ההתקשרות שלה תניה שונה מזו הכלולה בהסכמים
- 11 הרלבנטיים לביקורת.
- 12 ג. השירות של העסקת שוטרים ניתן למערערת, שכן גובי המס המבצעים פעולות גבייה
- 13 ואכיפה הם עובדי המערערת.
- 14 ד. אין לקבל את גרסת המערערת לפיה ברוב המקרים הרשות המקומית משלמת לה
- 15 כספים ולאחר מכן היא מעבירה אותם למשטרה. זאת, מאחר ובמקרה כאלה הגוף
- 16 שאמור היה להתחייב היא הרשות המקומית ולא המערערת. התחייבות המערערת
- 17 כלפי המשטרה אינה נובעת משיקולי נוחות, אלא מקורה בהתחייבות המערערת
- 18 לשאת בתשלום כחלק מעלויות הביצוע.
- 19 ה. יש לזקוף לחובת המערערת את אי הצגתו של חוזה מול המשטרה או אי העדתו של
- 20 נציג משטרת ישראל.
- 21 ו. החשבונות הספורות שצורפו לתצהיר המערערת אינן תומכות בגירסת המערערת.
- 22 לא הוצגו קבלות-חשבונות כלשהן שהוציאה המערערת לרשויות המקומיות.
- 23 התחייבות הרשות המקומית להשיב למערערת כספים בגין העסקת שוטרים בשכר
- 24 אמנם כלולה בחוזה בינה לבין הרשות המקומית אך אין בכך כדי להפוך את
- 25 המערערת ל"צינור" בהעברת הכספים.
- 26 ז. גם אם המערערת אינה נוטלת כל סיכון ואין לה עלויות מימון – בכל מקרה היא זו
- 27 אשר התחייבה מול המשטרה לשאת בכל התשלומים. המערערת ידעה או היה עליה
- 28 לדעת על האפשרות להתקשרות ישירה בין הרשות המקומית למשטרה אך היא בחרה
- 29 בדרך שונה – להתקשר ישירות מול המשטרה על כל המשתמע מכך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ח. אין לקבל את עמדת המערערת גם נוכח התנהלותה בעניין עלויות גרר. מסתבר כי
2 בעניין הגרר, על אף האמור בהסכם בין הרשות המקומית למערערת, ועל אף הטענה
3 כי גם במקרה זה המערערת היא בגדר "צינור" להעברת הכספים בין הרשות
4 המקומית לחברת הגרר – עדיין מקבלת המערערת חשבונית מחברת הגרר והיא מנכה
5 את מס התשומות.
- 6 ט. סעיף 7 לחוק מע"מ קובע מהו מחירה של עסקה, והגדרה זו כוללת גם הוצאות, ועל
7 כן הוצאות שכר שוטרים נכללות במסגרת מחיר העסקה.
- 8 י. תקנות המיסים (גביה) (קביעת הוצאות מרביות) תשע"א – 2011 קובעות סכומי
9 הוצאות שניתן להוסיף על חוב המס של החייב, והשתתפות שוטר בשכר נכללת בגדר
10 סכומי הוצאות כאמור.
- 11 יא. על פי תקנה 6(ד) לתקנות מע"מ אם לא התקיימו התנאים בתקנה 6(ב)(2) לתקנות
12 מע"מ, "יראו את הסכום כחלק מן המחיר". המערערת לא הוכיחה כי מילאה את כל
13 התנאים הנדרשים על פי תקנה 6 לתקנות מע"מ.
- 14 בחינת הקריטריונים שנקבעו בעניין צ.ד.א. מעלה כי המערערת אינה משמשת
15 כ"צינור" להעברת עלויות שכר השוטרים. המערערת מפיקה הכנסה ישירה מהעסקת
16 שוטרים, שכן אלמלא כן היא לא היתה מסוגלת למלא אחר התחייבויותיה לגביה
17 ואכיפה.
- 18 יב. יש לדחות את פרשנות המערערת ביחס להוראות התאמ"ו. ההוצאות הן חלק ממחיר
19 העסקה והשירות אל מול הרשות המקומית. המערערת אינה גורם מתווך אלא הגורם
20 הנושא בחבות ובתשלום ההוצאות הן מההיבט הפורמאלי והן מההיבט המהותי, שכן
21 היא העוסקת בהליכי הגבייה והאכיפה ואינה פועלת לעניין זה כשלוחה של הרשות
22 המקומית.
- 23 יג. אין כל רלוונטיות להוספת החבות במע"מ על החייב במס הסרבן. אין מדובר גם
24 באפליה וייתכנו חיובים שונים לחייבים, כמתבקש מפעולות הגביה והאכיפה.
- 25 יד. לא הוכח כי המשיב ביצע בעבר ביקורות בעסקה של המערערת ובכל מקרה, ככל
26 שהתבצעו ביקורות, אין בכך כל אישור להעדר הדיווח של המערערת על העסקאות
27 נשוא הערעור. גרסת המערערת בעניין ביקורות העבר לא נתמכה במסמך כלשהו
28 ונסתרה בעדות נציג המשיב בחקירתו. על כן, יש לדחות את טענת המערערת לקיומה
29 של הסתמכות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 **תיקון שומת העסקאות עקב פקודות יומן:** אין לקבל את עמדת המערערת שלא הוכחה. רו"ח
2 כרסנטי לא הציג מסמכים בתמיכה לטענה זו.

3 **שומת התשומות:** יש לדחות את טענת המערערת בעניין ניכוי מלוא התשומות על הטלפונים
4 הניידים מאחר ולא הובאה כל ראיה לכך.

5 **דיון והכרעה:**

6 א. **טענת ההתיישנות:**

7 טענת ההתיישנות שבפי המערערת מתמקדת במועד משלוח ההחלטה בהשגה ביום 21.4.15
8 ובמועד קבלתה בידי המערערת ביום 28.4.15.

9 דין טענת ההתיישנות – להידחות, וראוי היה כי המערערת תימנע מלעמוד על טענה זו
10 בסיכומיה, לאור הראיות והממצאים שהובאו בתצהיר המשיב ובדיון ההוכחות.

11 ראשית, אציין כי אינני מקבלת את עמדת המערערת לפיה המועד בו הוגשה על ידה ההשגה
12 הינו יום 10.4.14.

13 כפי העולה מן המסמכים שבפני, למעשה ביקשה המערערת, באמצעות רו"ח כרסנטי, הארכת
14 מועד להגשת ההשגה, עקב חג הפסח והפגרה שבעקבותיו שעמדו בפתח, עד ליום 15.5.14
15 והארכת מועד כזו אכן ניתנה לה בהסכמת המשיב (ראו נספח ב' לתצהיר המשיב). על כן, כבר
16 בשל העובדה כי התבקשה ביום 10.4.14 הארכת מועד להגשת ההשגה – לא ניתן להתייחס
17 ליום 10.4.14 כמועד בו הוגשה ההשגה.

18 יתר על כן, אין כל בסיס לטענה כי השגה כהלכתה הוגשה למשיב ביום 10.4.14.

19 סעיף 82(א) לחוק מע"מ קובע:

20 "החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר
21 שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים."
22 (ההדגשות אינן במקור).

23 מכתב לאקוני ובו אך אמירה כי המערערת מבקשת להשיג על שומת העסקאות והתשומות
24 שהוצאו לה – אינו עולה כדי השגה כדין. שכן בהעדר נימוקים – למעשה אין המשיב יכול לדון
25 או לשקול עמדתו ביחס לשומות שהוצאו בשלב א'. ככל שלא הוגשו נימוקי ההשגה ביום
26 10.4.14 – הרי שבפועל אין בפני המשיב השגה כדין, ועל כן מניין התקופה למתן ההחלטה
27 בהשגה – אינו נמנה עדיין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 לגישתי, אין מקום להתנהלות של "איפה ואיפה" בין נישום לבין המשיב. כשם שמלאכת
2 עריכת שומה אינה מושלמת טרם שניתנו נימוקי השומה ונשלחו אל הנישום, כך גם הגשת
3 השגה אינה שלמה טרם שהוגשו נימוקיה למשיב.
- 4 העובדה כי המשיב ציין ברישומיו את יום 10.4.2014 כיום הגשת השגה, אינה משנה את
5 מסקנתי דלעיל, שכן המבחן לצורך מנין תקופת ההתיישנות הוא מבחן מהותי ולא פורמאלי.
6 במאמר מוסגר אציין, כי למען הסדר הטוב ראוי היה לו למשיב לרשום במחשב שע"מ את
7 הגשת ההשגה במועד בו הוגשו נימוקי ההשגה – קרי: ביום 15.5.14. יתר על כן, מקום בו
8 ניתנת ארכה על ידי המשיב להגשת השגה – הרי שיש לתעד הערה במחשב שע"מ לעניין מתן
9 הארכה ולרשום את מועד הגשת ההשגה – במועד בו הוגשה כדן, דהיינו השגה בלוויית
10 נימוקים.
- 11 19. שנית, ובבחינת למעלה מן הצורך – גם אם אתייחס ליום 10.4.14 כמועד הגשת ההשגה על ידי
12 המערער – ולא זה המועד הנכון כאמור לעיל – אזי עדיין אין בסיס לטענת ההתיישנות.
13 המשיב שלח בדואר רשום את ההחלטה בהשגה ביום 30.3.15 – כפי העולה מנספח ד' לתצהיר
14 המשיב – הכולל את ההחלטה בהשגות ואת הבר-קוד של הדואר הרשום - ומנספח ה' לתצהיר
15 המשיב הכולל את תדפיס דואר ישראל בדבר מידע על פריט דואר רשום לפי אותו בר-קוד.
- 16 20. כפי שכבר נקבע שוב ושוב בהלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון (ראו: ע"א 3929/13 פקיד
17 שומה תל אביב 3 נ' יוסי נאמן מיסים כט/1 (פברואר 2015) ה-13; ע"א 5954/04 פקיד שומה
18 ירושלים נ' סמי (22.4.2007) וכן ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה
19 חולון מיסים כט/6 (דצמבר 2015) ה-3)) - על מנת שיראו את מנהל מע"מ או פקיד השומה או
20 מנהל מיסוי מקרקעין כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או
21 להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את ההחלטה טרם שחלף המועד הקובע.
- 22 21. במקרה שלפני – המשיב שלח את החלטתו המנומקת הדוחה את השגות המערער על שומת
23 העסקאות והתשומות ביום 30.3.15 – טרם שחלף המועד הקבוע בדין למותן ההחלטה בהשגה
24 – בין אם הוגשה ב- 15.5.14 ובין אם נתייחס אליה כאילו הוגשה ביום 10.4.14.
- 25 המועד בו התקבלה ההחלטה בהשגה בידי המערער – 28.4.15 – איננו רלבנטי לצורך בחינת
26 טענת התיישנות. ממילא, המועד בו קיבלה המערער את ההחלטה בהשגה נמצא עדיין בתוך
27 המועד הקבוע בדין, בשים לב לעובדה כי מועד הגשת ההשגה כדן הוא, כפי שקבעתי לעיל,
28 הוא יום 15.5.14 – המועד בו הוגשו נימוקי ההשגה למשיב.
- 29 אשר על כן, טענת ההתיישנות – נדחית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 **ב. שומת העסקאות – האם עלויות שכר שוטרים נכללות ב"מחיר העסקה"?**
- 2 22. על מנת שניתן יהא לקבוע אם המערערת חייבת בתשלום מס עסקאות בגין עלויות שכר
3 השוטרים, יש לבחון את התשתית המשפטית והעובדתית הרלבנטית, בכדי לקבוע האם
4 עלויות אלו מהוות חלק ממחיר העסקה אם לאו.
- 5 23. פרק ג' לחוק מע"מ כותרתו "המחיר", וסעיף 7 לחוק המצוי בפרק ג' הנ"ל עוסק במחיר
6 ב"עסקה", וזו לשונו:
- 7 **"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות –**
- 8 (1) **כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על**
9 **פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה אך למעט מס על רווחי הון על פי**
10 **פרודת מס הכנסה ומס על פי חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג – 1963;**
- 11 (2) **כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה**
12 **לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין, ריבית או כל תשלום אחר**
13 **בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כשאינ עמה ביטול**
14 **העסקה, ולרבות מחירן של אריזות." [ההדגשות אינן במקור].**
- 15 24. פרק ב' לתקנות מע"מ עניינו אף הוא "המחיר", ותקנה 6 המצויה תחת פרק ב' הנ"ל עוסקת
16 ב"הוצאות לטובת צד שלישי" קובעת כדלקמן:
- 17 (א) **סכום ששילם עוסק כהוצאות בשביל לקוחו, והוצאה חשבונית או מסמך אחר**
18 **שאישר המנהל לענין זה לשמו של אותו לקוח, לא יהיה חלק מהמחיר.**
- 19 (ב) **נתקבל סכום לתשלום כהוצאות כאמור בתקנת משנה (א) בשביל הלקוח, ולפני**
20 **שהעוסק שילם אותו כאמור, יראו בו כפקדון ולא כחלק ממחיר העסקה - ויחולו**
21 **הוראות תקנה 5, באם נתמלאו תנאים אלה, וכל עוד מתקיימים התנאים:**
- 22 (1) **הוצאה חשבונית ללקוח שבה צויין במפורש כי הסכום נתקבל לתשלום**
23 **הוצאות בשביל הלקוח, תוך פירוט טיב ההוצאות;**
- 24 (2) **הסכום שנתקבל יופקד בחשבון בנק נפרד, לענין הוצאות כאמור ופקדונות**
25 **כאמור בתקנה 5, שהוא מסוג חשבון עובר ושב ולא יהיה בכספי החשבון כל**
26 **שימוש אלא לתשלום הוצאות כאמור, או שימוש בפקדונות כאמור.**
- 27 (ג) **כל חלק מהפקדון שלא שימש לתשלום הוצאות כאמור ולא הוחזר ללקוח יראוהו,**
28 **כחלק מהמחיר ביום שבו התברר שהפקדון לא ישמש לתשלום הוצאות כאמור.**
- 29 (ד) **לא נתקיים התנאי שבתקנת משנה (ב)(2), יראו את הסכום כחלק מהמחיר, שבעה**
30 **ימים לפני תום תקופת הדו"ח שלאחר אותה תקופה שבה נתקבל הסכום, או במועד**
31 **שבו נתברר כי הסכום, כולו או מקצתו, לא ישמש להוצאה, על פי המוקדם.**
- 32 25. המלומד י. פוטשיבוצקי בספרו "מס ערך מוסף" (2001) בעמ' 135-137 עוסק באבחנה שבין
33 הוראת סעיף 7(2) לחוק מע"מ לבין הוראת תקנה 6 לתקנות מע"מ:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 "סעיף 27) מוסיף למחיר המוסכם מרכיבים מסוג אחר. לעתים נוהגים עוסקים להפריד בין
 2 מחיר הטובין או השירות שלהם לבין הוצאות שונות כגון עריכת תכניות, החסנה, אריזה,
 3 הובלה, משלוח, הרכבה, שירותים משפטיים, החזר מסים עקיפים או אגרות, דמי אשראי
 4 וכדומה, אף אם מחייבים בהן את הלקוח. אין זו בהכרח הפרדה מלאכותית - יצרן, למשל,
 5 יכול לחשב את מחיריו עד לפתח מפעלו במועד האספקה המוסכם ומחיר זה הוא לגבי
 6 "התמורה שסוכם עליה" או ערך המוצר שהוא מספק. בדומה, נותן שירותים יכול לחשב
 7 את מחיר שירותיו הוא כשלעצמו ולהוסיף לכך את העלות של חומרים ושירותי עזר נוספים
 8 באם ובמידה ויהיה צורך בהם ומוכר מגרש יכול, בהסכם נפרד, לקחת על עצמו לפתחו.
 9 ביקש הלקוח אריזה מיוחדת, החסנה, הובלה, דחיית תשלום וכו' - אלו הן פעולות נוספות,
 10 נלוות, שאינן הכרחיות ושלעיתים העוסק אינו אלא מתווד לגביהן: כך למשל, על מנת להוביל
 11 את המוצרים לבית הלקוח הוא שוכר שירותי הובלה של אחר. אלמלא ס' 27) יכול היה
 12 היצרן להשמע אולי בטענה ששירותים ומכירות (כגון מכירת חומרי אריזה) אלו אינם בתחום
 13 עיסוקו (בין אם הוא מספקם במישרין ובין אם אינו אלא מתווד) ומאחר ואין הוא "עוסק"
 14 לגביהם אין הם "עיסקה" ואינם חייבים במע"מ. בא סעיף זה וקובע שכל ההוצאות שמוציא
 15 העוסק בקשר לעיסקה ושאותן הוא גובה מלקוחו מהוות חלק ממחיר העיסקה, אולם בניגוד
 16 לס' 17) חפשי העוסק לתמנן בס' 27) ולומר ללקוחו - טפל אתה במישרין באריזה
 17 ובהובלה, ולא דרכי, ולא זו בלבד אלא שמחוקק המשנה הוסיף סייג לגבי סוג מסויים של
 18 הוצאות, כאמור להלן; עם זאת, עדיין לא ניתנה כאן תשובה חד משמעית לשאלה האם אכן
 19 העוסק הוא שמוציא הוצאה פלונית ולא הקונה, וככל הנראה צריך יהיה לבדוק מי מהם הוא
 20 מקבל השירות.

21 למרות הדיבור הכוללני של ס' 27) על "כל הוצאה", אבחן מחוקק המשנה בין הוצאות בשל
 22 פעילות העוסק עצמו לבין הוצאות שהעוסק אינו אלא מתווד לגביהן, וקבע לגבי האחרונות,
 23 בתקנה 6 לתקנות מע"מ תשל"ו-1976, שבהתקיים תנאים מסויימים לא תהינה הוצאות
 24 אלה חלק מהמחיר...

25 יודגש שהמדובר בהוצאה שהעוסק אינו אלא מתווד לגביה: גבה העוסק עמלה, דמי טיפול
 26 או רווח מסוג אחר כלשהו, יהיו אלו (להבדיל מההוצאה עצמה) - חלק ממחיר עיסקאותיו."

27 הנה כי כן, על מנת לבדוק האם העוסק (במקרה דנן - המערערת) הוא זה שהוציא את ההוצאה
 28 או שמא הלקוח (במקרה דנן - הרשות המקומית) הוא שהוציא את ההוצאה, יש לקבוע
 29 תחילה מי הוא מקבל השירות.

30 המבחנים לקביעת זהותו של מקבל השירות נקבעו על ידי בית המשפט העליון (כב' השופטת
 31 ט. שטרסברג-כהן בהסכמת הנשיא (כתוארו אז) א. ברק וכב' השופט מ. אילן) בע"א 41/96
 32 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (18.3.1999) (להלן - הלכת קסוטו):

33 "את זהות "מקבל שירות" יש לקבוע בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו. עם זאת,
 34 ראוי להציב מספר מבחני עזר בהם ניתן להעזר לשם איתור "מקבל השירות", מבלי
 35 להתיימר לקבוע רשימה סגורה. המבחן הראשון הוא מבחן המשלם בעד השירות.
 36 תשלום בעד השירות על ידי מאן דהוא, מהווה אינדיקציה לכך, שהמשלם הוא זה
 37 שקיבל את השירות, שהרי סביר להניח כי מי שקיבל את השירות הוא המשלם
 38 בעדו לנותן השירות. המבחן השני הוא מבחן הצדדים לחוזה השירות. יש לאתר את
 39 מזמין השירות ואת הצד המתקשר עם נותן השירות וכן את הצדדים לפעילות
 40 העיסקית בקשר למתן השירות ולקבלתו. המבחן השלישי, הוא מבחן הנהנה מן
 41 השירות. מקבל השירות, נהנה מן השירות ומפיק תועלת ממנו. השירות בא
 42 להגשים את האינטרס של מקבל השירות. יש - אפוא - לבחון את האינטרסים של



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 מי בא השירות להגשים. אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא
 2 הדומיננטי מביניהם ולראות בו את מקבל השירות. המבחן הרביעי הוא, מבחן
 3 הנסיבות. זהו מבחן גג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלבנטית שיש בה כדי ללמד על
 4 זהות מקבל השירות..."
- 5 27. אבחן תחילה דווקא את השאלה מי הם הצדדים לחוזה השירות עם משטרת ישראל – היינו:
 6 מי הוא המזמין את שירותי השוטרים בשכר.
- 7 סעיף 102' לחוק המשטרה, תשס"ו – 2006 (להלן – חוק המשטרה) קובע:
- 8 "קצין מוסמך ראוי, לבקשת מי מהמנויים בתוספת השניה, להקצות שוטרים בתשלום
 9 לשם סיוע בהפעלת סמכויות אכיפה או גבייה הנתונות להם על פי דין."
- 10 התוספת השניה לחוק המשטרה כוללת רשימה של גופים ציבוריים - מערכת ההוצאה לפועל;
 11 גובה ארנונה לפי סעיף 305 לפקודת העיריות; גובה מסים כהגדרתו בסעיף 2 לפקודת המסים
 12 (גביה); הנהלת בתי המשפט; חברת החשמל לישראל בע"מ; מקורות, חברת מים בע"מ; נתיבי
 13 הגז הטבעי לישראל בע"מ; המוסד לביטוח לאומי; משרדי הממשלה, למעט משרד הפנים;
 14 רשויות מקומיות; רשות המסים בישראל; המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות; המועצה
 15 לענף הלול.
- 16 זאת ועוד, פקודת המטה הארצי 07.02.15 של משטרת ישראל בעניין "העסקת שוטר
 17 בתשלום" (נספח 15 לתצהיר המערער), עוסקת בסעיף 12 לה ב"העסקת שוטרים בתשלום
 18 – סיוע לרשות ציבורית או לגוף ציבורי", ובה נקבע, בין היתר, בסעיף 12(ג) כי:
 19
- 20 "קיבל קצין מוסמך בקשה כקבוע בסעיף ב – יהיה ראוי להקצות שוטרים בתשלום לאחר
 21 שבדק ומצא כי התקיימו כל אלה:
- 22 (1) מגיש הבקשה הוא רשות ציבורית או גוף ציבורי;
 23 (2) הבקשה להקצות שוטרים בתשלום נועדה לסייע בהפעלת סמכות אכיפה או גבייה
 24 הנתונות לרשות הציבורית או לגוף הציבורי על פי דין."
- 25 28. אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי רק לרשות מקומית מוקנית הסמכות על פי דין לאכוף
 26 תשלום מיסים ותשלומי חובה עירוניים למיניהם וכן הסמכות לגבותם. למערער אין סמכות
 27 שכזו בדיון. העובדה כי למערער הואצלו סמכויות על ידי הרשות המקומית לצורך ביצוע
 28 שירותי האכיפה והגבייה הניתנים על ידיה – אין בה כדי לשנות מן העובדה כי רק הרשות
 29 המקומית היא זו שרשאית לפנות למשטרת ישראל מכוח סעיף 102' לחוק המשטרה בבקשה
 30 כי יוקצו שוטרים בתשלום לשם סיוע בביצוע פעולות אכיפה וגבייה של חובות מס עירוניים.
- 31



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 זאת ועוד, המערערת הציגה את מתכונת הפנייה של רשויות מקומיות שונות (עמן התקשרה
2 המערערת בהסכם למתן השירותים) אל משטרת ישראל בבקשה להקצאת שוטרים לסיוע
3 בפעולות אכיפה של גביית מיסים – ראו נספח 11 לתצהיר המערערת, בו פניות של עיריית
4 טייבה, עיריית שפרעם והמועצה המקומית גדידה-מכר, וכן ראו עדותו של מר משה יחיאל,
5 נציג משרד הפנים, המשמש כחשב מלווה וגובה ממונה במספר רשויות מקומיות – ביניהם
6 מגידל כרום ובעאנה, עמ' 14 לפרוטוקול שורות 25-32 ובעמ' 15 שורות 1-14. **מפניות אלה**
7 **עולה כי מבקש השירות, דהינו – שירות הקצאת השוטרים - היא הרשות המקומית, ולא**
8 **המערערת.** לאמיתו של דבר, לאור סעיף 102 לחוק המשטרה ולאור פקודת המטה הארצי
9 הנ"ל, אך ורק הרשות המקומית היא הרשאית לפנות ולבקש הקצאת שוטרים למשימות
10 גביית המסים, כאשר אילו פנייה זו הייתה נעשית על ידי המערערת, לא היה כל בסיס שבדין
11 להקצות לה את השוטרים.
- 12 29. אינני מקבלת את עמדת המשיב, הגורס כי המערערת היא זו המספקת את שירותי השוטרים
13 בשכר לרשות המקומית. על מנת שתוכל המערערת לספק שירות זה לרשות המקומית, נדרש
14 כי תהא זכאית להגיש בקשה לקבלת שירותים אלו ממשטרת ישראל, וכפי העולה מהוראות
15 סעיף 102 לחוק המשטרה – אין המערערת זכאית לכך.
- 16 יתר על כן, גם אם אתייחס לעובדה כי עובדים מסויימים של המערערת קיבלו הסמכה
17 מהרשות המקומית לשמש כ"גובי מס", הרי שאין בכך כדי להפוך את המערערת עצמה לגורם
18 המוסמך על פי דין להזמין שירותי שוטרים בשכר. יש לראות עובדים אלו כשלוחיה של הרשות
19 המקומית לצורך ביצוע סמכויותיה על פי דין, כאשר הסמכות היתה ונותרה של הרשות
20 המקומית בלבד.
- 21 30. מסקנתי דלעיל יפה אף בכל הנוגע למבחן הנוסף הנוכח בהלכת **קסוטו** לפיו יש לבחון את
22 זהות הנהנה מן השירות. אף לעניין זה אין בידי לקבל את עמדת המשיב בכל הקשור
23 והמתייחס לגורם הנהנה מן השירות של העסקת שוטרים בשכר.
- 24 גם אם המערערת נהנית, בעקיפין, משירות זה של העסקת שוטרים בשכר, שכן ליווי משטרתי
25 כאמור מאפשר את ביצוע פעולות האכיפה והגבייה ובעקבות זאת גדל סכום העמלה לה זכאית
26 המערערת על פי ההסכם עם הרשות המקומית, הנגזר מסכום החובות שנגבו בפועל כתוצאה
27 מטיפול של המערערת (סעיף 8.1 להסכם נספח 14 לתצהיר המערערת) – הרי שברור כי
28 הגורם הדומיננטי והמרכזי הנהנה משירותי השוטרים בשכר היא הרשות המקומית, שכן
29 שירות זה מאפשר ומקל את גביית המיסים העירוניים המגיעים לקופת הרשות המקומית.
- 30 31. אשר למבחן הנוגע לזהות המשלם בעד השירות – סבורה אני כי אף מבחן זה מוביל למסקנה
31 כי מקבל השירות היא הרשות המקומית ולא המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 משנמצא כי הרשות המקומית היא, ורק היא, זכאית להזמין את השירות ממשטרת ישראל,
 2 ממילא היא אף זו הנושאת בתשלום עבור השירות האמור. כך הדבר גם אם הרשות המקומית
 3 אינה משלמת את התשלום ישירות למשטרת ישראל, אלא מעבירה אותו דרך המערערת.
 4 בהקשר זה יש לתת את הדעת לכך כי בהסכם שבין המערערת לבין הרשות המקומית (דוגמת
 5 הסכם כזה בנספח 14 לתצהיר המערערת – הסכם מול עיריית שפרעם), נקבע מפורשות כי
 6 הוצאות השימוש בשוטרים בשכר יחולו וישולמו על ידי הרשות המקומית [במאמר מוסגר
 7 יצוין כי התייחסתי להסכם נספח 14 לתצהיר המערערת כאל דוגמה מייצגת של הסכמים בין
 8 המערערת לבין רשויות מקומיות, בהעדר דוגמה נוספת ובהעדר עמדה נוגדת על ידי מי
 9 מהצדדים].

10 ראו סעיף 3.6 לחוזה ההתקשרות בין המערערת לעיריית שפרעם נספח 14 לתצהיר המערערת,
 11 שם נקבע:

12 **"הקבלן [המערערת – א.ו.] מחויב לקבל את אישור גזבר הרשות המזמינה מרכש ובכתב**
 13 **לשימוש והפעלה של שוטרים במסגרת ביצוע פעולות אכיפה מנהלית כאשר מספר**
 14 **השוטרים לכל פעולה, כאמור יקבע על ידי משטרת ישראל ועלות השוטרים תחול על הרשות**
 15 **המזמינה".**

16 גם מבחן הגג, של בחינת כל הנסיבות הרלבנטיות, מולך בבירור למסקנה כי הרשות המקומית .32
 17 היא מקבלת השירות ממשטרת ישראל, ולא המערערת. בחינת חוזה ההתקשרות בין
 18 המערערת לבין הרשות המקומית מעלה כי המערערת נדרשת לקבל אישור מראש מהרשות
 19 המקומית לכל פעולה אכיפת הגבייה. המערערת אינה זו הקובעת אם ייעשה שימוש בשוטרים
 20 בשכר אם לאו, אינה קובעת את כמות השוטרים או את שכרם. כל אלו נקבעים על ידי הרשות
 21 המקומית או המשטרה, בשים לב לצרכי פעולת אכיפת הגבייה. ברי, כי למערערת נצבר ניסיון
 22 בביצוע פעולות כאמור, ויכולה היא להמליץ או לבקש מהרשות המקומית להסתייע בשוטרים
 23 בשכר, אך אין בכך כדי ליתן בידיה את שיקול הדעת המכריע. יתר על כן, גם אם לאחר קבלת
 24 אישור כאמור המערערת היא זו שפונה למשטרה – ברי כי פנייתה זו נעשית תחת ה"מטרייה"
 25 של הרשות המקומית המוסמכת לבקש שירותי שיטור בשכר לצורך ביצוע פעולות אכיפה
 26 וגבייה.

27 זאת ועוד, מקובלת עלי טענת המערערת לפיה יש לבחון את מהות ההתקשרות בעניין שירותי .33
 28 השוטרים בשכר ולא את מתכונת ביצוע התשלום, על פי אותו רציונל שהחיל בית המשפט
 29 העליון בהלכת **ראדקו**. גם בפרשת **ראדקו** קבע בית המשפט העליון כי מבחינה מהותית
 30 העירייה היא זו שרשאית על פי הדין לגבות היטל פיתוח והעברת התשלום בגין ביצוע עבודות
 31 פיתוח – בין אם הועבר ישירות לעירייה ובין אם הועבר לחברה כלכלית שסיפקה את שירותי
 32 עבודות הפיתוח – אחת דינו כדין היטל פיתוח והיזם אינו רשאי לנכות בגינו מס תשומות,
 33 שכן בכל מקרה הוא נחשב כמי ששילם היטל פיתוח לעירייה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 קביעות אלו של בית המשפט העליון בהלכת **ראדקו** יפות אף לענייננו בשינויים המחויבים –
- 2 העובדה כי המערערת העבירה תשלומים למשטרת ישראל עבור שכר שוטרים שנלוו לביצוע
- 3 פעולות אכיפה וגבייה – אינה, כשלעצמה, הופכת את המערערת למקבלת השירות ממשטרת
- 4 ישראל, שכן, כפי שפורט לעיל בהרחבה, המערערת עצמה אינה זכאית על פי דין לקבל את
- 5 השירות הנ"ל ממשטרת ישראל ורק גוף ציבורי דוגמת רשות מקומית זכאי לקבלו.
- 6 34. אשר על כן, אני קובעת כי מקבלת השירות ממשטרת ישראל היא הרשות המקומית ולא
- 7 המערערת, ולקביעה זו, כפי שיפורט להלן, יש משמעות באשר לתחולת סעיף 7 לחוק מע"מ
- 8 ותקנה 6 לתקנות מע"מ.
- 9 35. אבחן כעת את השאלה, האם העובדה כי המערערת מעבירה כספים למשטרת ישראל לצורך
- 10 מתן שירותי השיטור בשכר, לעיתים טרם שהועברו אליה הכספים הנדרשים מהרשות
- 11 המקומית ולעיתים לאחר העברת הכספים מהרשות המקומית, עולה כדי "הוצאה" במשמעות
- 12 סעיף 7(2) לחוק מע"מ.
- 13 36. סבורני, כי ההוצאות אליהן מתייחסת הוראת סעיף 7(2) לחוק מע"מ הינן הוצאות אשר הינן
- 14 **חלק או מרכיב** במתן השירות על ידי העוסק, וכי בכל הנוגע לשכר השוטרים, להבדיל
- 15 מתשלומים אחרים המשולמים למערערת, אין המדובר בחלק או מרכיב מעין זה.
- 16 על מנת להבהיר עמדתי דלעיל, ניקח דוגמה קונקרטית מתוך חוזה ההתקשרות בין המערערת
- 17 לבין עיריית שפרעם (נספח 14 לתצהיר המערערת). סעיף 2.7 לחוזה ההתקשרות הנ"ל מפרט
- 18 את פעולות הגביה שיבוצעו על ידי המערערת, בהתאם לדרישות הרשות המקומית, מזמינת
- 19 השירות – ביניהם הכנה, הדפסה ושכפול של כל הטפסים הדרושים לביצוע פעולות הגביה;
- 20 שליחת חשבונות, תזכורות, התראות וצווי ניתוק מים; מעקב אחר הסדרי תשלום ועוד.
- 21 בסעיף 2.8 לחוזה ההתקשרות נקבע:
- 22 **"הקבלן ישלח את החיוב התקופתי לנישומים. עלות המשלוח, הנייר, המעטפה והביול יהיו**
- 23 **על חשבון הרשות המזמינה."** [ההדגשה אינה במקור]
- 24 במקרה דנן, אמנם מדובר ב"הוצאה" במשמעות סעיף 7(2) לחוק מע"מ. אין ספק, כי
- 25 המערערת היא זו המזמינה והנושאת בעלות של הנייר, המעטפות, הבולים והמשלוח של
- 26 חשבונות החיוב התקופתיים לנישומים של הרשות המקומית. הוצאות אלו – יתזו
- 27 למערערת על ידי הרשות המקומית, כפי שנקבע בסעיף 2.8 להסכם. מאחר ומדובר בהוצאות
- 28 שנועדו לאפשר את ביצוע השירות על ידי המערערת – מהוות הן חלק מ"מחיר העסקה"
- 29 במשמעות סעיף 7(2) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

37. לעומת זאת, מקום בו מדובר בהוצאה אשר אינה חלק או מרכיב בשירות שהתחייבה המערערת לספק לרשות המקומית – לא תיכלל היא במסגרת סעיף 7(2) לחוק מע"מ ולא תהא חבות במס עסקאות בגין הוצאה כאמור בשל כך שאינה חלק מ"מחיר העסקה".
- זהו המצב ביחס להוצאות שכר השוטרים.
38. המערערת התחייבה, בסעיף 3 לחוזה ההתקשרות עם הרשות המקומית, לספק שירותי אכיפה מנהלית. שירות זה, כפי שנקבע סעיף 3.2 לחוזה יבוצע בהתאם לפקודת המיסים (גבייה) והתקנות שלפיה, בהתאם לחוק ההוצאה לפועל ותקנות וצווים שלפיו ובהתאם לפקודת העיריות או צו המועצות המקומיות וחוקי העזר של הרשות המקומית.
- שירותי האכיפה המנהלית המסופקים על ידי המערערת אינם כוללים אספקת שירותי שיטור בשכר. המערערת מחויבת לספק שירותי אכיפת גביה, ביניהם עיקול ומימוש מיטלטלין, לרבות כאלו המצויים בחצרי החייב סרבן המס. שימוש בשוטרים בשכר הוא עניין של הרשות המקומית לאשרו מראש כאשר העלויות חלות עליה ומשולמות על ידה, וכאשר מספר השוטרים נקבע על ידי משטרת ישראל. כך נקבע בסעיפים 3.4 ו-3.6 לחוזה ההתקשרות.
- למעשה, מבחינתה של המערערת, אם ניתן היה לבצע את פעולות הגביה בלא להסתייע כלל בשוטרים, או להסתייע במספר שוטרים מצומצם יותר מזה שנקבע, לא היה הדבר מעלה או מוריד, שכן עמלתה נגזרת, כאמור, מסכומי הגביה בלבד, ואילו בכל הנוגע לשימוש בשוטרים, המדובר בשיקולים מבצעיים של המשטרה, ושיקולים תקציביים של הרשות המקומית, ואין הם חלק מהשירות שנותנת המערערת לרשות המקומית.
39. נתתי דעתי לטענת המשיב לעניין הוראת סעיף 8.1.2 לחוזה ההתקשרות במצוי בפרק 8 לחוזה שעניינו תשלומים, ואשר הפסקה הרלבנטית הימנו קובעת:
- "מובהר בזאת כי החזר ההוצאות לקבלן בגין פרסום בעיתון, שימוש בשוטרים ושימוש בגורר במסגרת שירותי אכיפה מנהלית, ישולם לקבלן על ידי הרשות המזמינה, אולם זאת בתנאי שהפעולה כאמור אושרה, מראש, ע"י הרשות המזמינה והתשלום יבוצע לאחר ביצוע הפעולות כאמור בפועל, ללא כל תלות בגביה מהחייבים."**
- אלא שלטעמי, סעיף 8.1.2 לחוזה ההתקשרות אינו תומך בעמדת המשיב. שכן, אילו אכן היו הוצאת שכר השוטרים חלק ממחיר העסקה, היו הוצאות אלו מוחזרות למערערת רק במסגרת ההתחשבות וקבלת העמלות המגיעות לה על פי החוזה, ובכפוף לגביה בפועל. אלא שבעניין שכר השוטרים (כמו גם הוצאות פרסום וגרר) קובע החוזה מפורשות כי המערערת זכאית להחזר הוצאה זו, ככל ששולמה על ידה למשטרת ישראל, לאחר ביצוע פעולות אכיפת הגביה וללא קשר לגביית הוצאה זו מהחייבים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

40. יובהר, כי הוצאות שכר השוטרים מתווספות לחוב המס של החייב סרבן המס, בהתאם לסעיף 12ט(א) לפקודת המסים (גביה) הקובע כי הסרבן יישא בהוצאות סבירות שהוצאו בנקיטת אמצעי אכיפה ובלבד שאמצעי האכיפה נדרש באופן סביר בנסיבות העניין לשם גביית המס.
- 1 תקנה 1 לתקנות המסים (גביה) (קביעת הוצאות מרביות) תשע"א – 2011 (להלן – **תקנות המסים גביה**) קובעת כי כאשר הופעלו אמצעי אכיפה מכוח פקודת המסים (גביה) לצורך גביית חוב מס, ניתן להוסיף עליו גם את ההוצאות של השתתפות שוטר בשכר בעת ביצוע עיקול, לפי עלות העסקת שוטר בשכר בהתאם לנהלי משטרת ישראל.
- 8 המשיב ביקש להסתמך על כך שנקבע בתקנות המסים גביה כי להוצאות המנויות בתקנה 1 לתקנות הנ"ל ייווסף מס ערך מוסף, ככל שהוצאות אלו חייבות במע"מ.
- 10 אלא שהמשיב לא דק פורתא בעניין זה. שכן בתקנה נקבע כי ייווסף מע"מ, **ככל שההוצאות חייבות במע"מ**, אך תקנה 1 לתקנות המסים גביה כוללת מספר לא מבוטל של סוגי הוצאות שיווספו לחוב המס של החייב הסרבן, אשר חלקן מקורן בגורמים שהינם "עוסקים" ושאספקת השירות על ידם (למשל – הובלה והוצאה של מעוקלים, פריצת דלת של מבנה או רכב, הוצאות אחסנה של מעוקלים) – חייבת בתשלום מע"מ, אשר מתווסף אף הוא לחוב המס של החייב הסרבן. איני סבורה כי מכאן ניתן ללמוד כי שכר השוטרים מתחייב במע"מ, מה גם שהמשיב אף לא טען כי על תשלום המשולם ישירות מהרשות המקומית למשטרה יש להוסיף מע"מ.
41. לאור כל האמור לעיל, עמדתי היא כי הוצאות שכר השוטרים אינן נכללות כ"הוצאה" לפי סעיף 7(2) לחוק מע"מ מאחר ואין הן מהוות הוצאות של המערערת בביצוע חוזה ההתקשרות בינה לבין הרשות המקומית.
42. כעת יש לבחון האם חלה במקרה הנדון תקנה 6 לתקנות מע"מ.
- 22 בית המשפט העליון עסק בפסק דין אחד בלבד בשאלת האבחנה בין הוצאות הנכללות במחיר העסקה לבין הוצאות המועברות לצדדים שלישיים, וזאת בע"א 8669/07 **צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ** (29.12.2009) (להלן – **עניין צ.ד.א.**). באותה פרשה נדונה השאלה האם סכומים המועברים לידי חברה לניהול בתים משותפים ואחזקתם מאת הדיירים והמועברים על ידיה לגורמים שלישיים, כגון חברת החשמל – מהווים חלק מ"מחיר העסקה" החייב במע"מ או שמא משמשת אותה חברה כגורם מתווך או שלוח בהעברת הכספים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 בית המשפט העליון, מפי כב' השופט (כתוארו אז) א. רובינשטיין ציין כי תקנה 6 לתקנות
 2 מע"מ הותקנה על מנת למנוע מצבים בלתי צודקים, שבהם ישלם הלקוח מס שלא לצורך על
 3 תשלומים המועברים לצד ג' באמצעות העוסק, שמשמש רק כמתווך לצורך העניין.

4 "תקנה 6 נועדה לטפל במקרה בו נחשב העוסק לשלוחו של הלקוח בביצוע תשלומים אשר
 5 מטיבם מוטלים על הלקוח, ועל כן אינם נכללים במחיר העסקה (י' פוטשבוזקי, חוק מס
 6 ערך מוסף (2001) 136-137). קיום דרישות התקנה מהווה תנאי טכני לסיווג סכומים
 7 כנפרדים מן המחיר לצרכי מע"מ, ומוודא "ניתוק" אותם סכומים בפועל מהסכומים
 8 המהוים מחיר העסקה (א' פרדימן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה (2005) 322-323). דומה
 9 כי במצב זה משמש העוסק מעין נאמן לכספי הקוח, ובהתאם מזכירה תקנה 6(ב)(2) את
 10 הוראות חוק הנאמנות תשל"ט – 1979...

11 אולם, לא תמיד פשוטה ההבחנה בין תשלומים שמטיבם מוטלים על הלקוח, ושהעוסק
 12 משמש אך "מתווך" לעניינם, לבין סכומים שהתחייב הלקוח להשיב לעוסק, שהם חלק מן
 13 העסקה ואף חלק ממחירה. בספרות הועלתה הצעה להבחין בין מקרים אלה לפי השאלה
 14 האם מפיק העוסק הנאה ישירה או עקיפה מהתקבול (י' גרוס וא' אלתר, מס ערך מוסף
 15 (1987) 174). לטעמי, יש להכריע בשאלה בכל מקרה על פי נסיבותיו על ידי בחינת הניתוק
 16 בין העוסק לבין הסכומים המועברים באמצעותו. כאמור, כדי שלא ייחשבו הסכומים חלק
 17 ממחיר העסקה, על העוסק להיות אך "צינור" להעברתם, צינור ותו לא: הכספים עוברים
 18 דרכו ובאמצעותו, אך מבלי שתהיה לו נגיעה של ממש מכל סוג בהם. כך, אין דין חברת ניהול
 19 הגובה סכום חודשי קבוע וכללי, ודואגת לניהול סך הכספים כראות עיניה ובאופן עצמאי,
 20 כדין חברת ניהול המוציאה לדיירים דו"ח חודשי מפורט, שבו מצוין גובהו של כל תשלום
 21 (חשבון חשמל, דמי ביטוח וכדומה), הגובה בהתאם לעלויות אלה, והמעבירה את הסכומים
 22 הללו הלאה. זו האחרונה מתנהלת, באופן מהותי, כ"צינור" בנוגע לכספים המועברים
 23 לצדדים שלישיים. תקנה 6 מציבה, כאמור, את התנאים הטכניים לבדיקת הניתוק (הוצאת
 24 חשבונית נפרדת, או הפרדה במסגרת החשבונית בין הסכומים, וכן הפקדה בחשבון בנק
 25 נפרד). מן האמור עולה, כי בכל מקרה יש לבחון הן את הפרוצדורה – עמידה בתנאי תקנה
 26 6, והן את המהות – האם הנסיבות משמיעות, כי העוסק משמש אך כמתווך לעניין התשלום
 27 לצד שלישי.

28
 29 שאלה נוספת העולה בהקשר זה היא מיהו הגורם אשר יצר את החיובים שלגביהם מועברים
 30 הכספים לצד שלישי – העוסק או הלקוח. ככל שמקומו של הלקוח נפקד מהחלטה זו, דומה
 31 כי יקשה לראות את העוסק כ"מתווך" בלבד; אם העוסק הוא שיצר את החיוב הספציפי
 32 (התקשר עם חברת ביטוח פלונית ולא אלמונית, למשל), ללא קבלת הסכמה מצד הלקוח,
 33 ייתכן – ושוב, הדבר תלוי נסיבות – כי לא יוכל לסווג את כספי החיוב ככספים הנפרדים
 34 ממחיר העסקה לצרכי מע"מ. השכל הישר יהא יועץ טוב בכגון דא.
 35

36 43. ההיגיון והשכל הישר מובילים, בבחינת מצב הדברים בענייננו, למסקנה כי המערערת שימשה
 37 כ"צינור" להעברת הכספים למשטרת ישראל בגין העסקת השוטרים בשכר. למערערת אין
 38 נגיעה של ממש בכספים המועברים למשטרת ישראל. המערערת אינה מפיקה רווח מהעברת
 39 תשלומי שכר השוטרים מהרשות המקומית למשטרת ישראל.

40 44. על פי העדויות כפי שהוצגו בפני ולא נסתרו על ידי המשיב (ראו נספחים 12 ו-13 לתצהיר
 41 המערערת) מועברים התשלומים באמצעות המערערת למשטרת ישראל ובסמוך לכך – מעט
 42 לפני או אחרי – מועבר התשלום מהרשות המקומית למערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 כך, ניתן לראות בעמוד הראשון של נספח 12 כי קיים מכתב פניה מהמערערת לגורמים
2 הרלבנטיים במועצה המקומית מגיד אל כרום, מיום 27.5.2013, ביחס לתשלום שכר שוטרים
3 בסך של 66,259.2 ₪ לעשרה ימי פעילות של אכיפה בין 22.5.13 עד 13.6.13, כאשר צוין בו כי
4 ניתן להעביר את התשלום ישירות למשטרה או באמצעות המערערת. עיון במסמך האחרון
5 של נספח 13 שעניינו קבלה שהוציאה המערערת למועצה המקומית מגיד אל כרום מעיד על
6 העברת תשלום בסך של 66,259.2 ₪ ביום 29.5.13 (תאריך משוקלל המופיע בצידו הימני
7 התחתון של המסמך) ישירות לחשבון הבנק של המערערת.
- 8 כך גם באשר למסמך השלישי של נספח 12 – מכתב של המערערת מיום 11.9.2013 אל
9 הגורמים הרלבנטיים בעיריית חיפה לתשלום שכר שוטרים בסך של 73,621.2 ₪ עבור 19 ימי
10 אכיפה במהלך חודשים אוגוסט-ספטמבר 2013, בעקבות דרישה של משטרת ישראל לתשלום
11 הסך האמור. עיון במסמך השלישי של נספח 13 – פקודת תשלום של עיריית חיפה לטובת
12 המערערת מיום 16.9.2013 מעיד על ביצוע התשלום בסך של 73,621.2 ₪ ביום 16.9.2013.
- 13 כך גם באשר למסמך הראשון של נספח 13 – העברה כספית מיום 9.2.14 של 6,347 ₪ בתוספת
14 עמלת בנק בסך 40.95 ₪ מהמערערת לתחנת משטרת רמלה, כאשר מנגד – במסמך השני של
15 נספח 13 מצויה העברה של סך של 6,347 ₪ לטובת המערערת מיום 8.2.14.
- 16 45. זאת ועוד, אין מחלוקת בין הצדדים כי המערערת לא הפיקה כל רווח מהעברת כספי
17 התשלומים עבור שכר השוטרים, לא גבתה עמלה כלשהי עבור שירות זה של העברת התשלום
18 – ראו עדות מר משה יחיאל עמוד 16 לפרוטוקול שורות 25-27 וכן עדות מר אביחי רוזנפלד
19 מטעם המשיב בעמוד 22 לפרוטוקול שורות 2-3.
- 20 בנוסף, הגורם אשר יצר את החיוב מול משטרת ישראל היא הרשות המקומית – כפי שניתן
21 להיווכח מן התכתובות שבנספח 11 לתצהיר המערערת. למעשה, וכפי שכבר בואר והובהר
22 לעיל – רק הרשות המקומית היא זו שיכולה היתה להתחייב למשטרת ישראל – הן לאור
23 הוראת סעיף 102' לחוק המשטרה והן על פי הוראות פקודת המטה הארצי של משטרת
24 ישראל בעניין העסקת שוטרים בתשלום לצורת סיוע לרשות ציבורית או לגוף ציבורי. ממילא,
25 הרשות המקומית ומשטרת ישראל הן שקובעות את היקף השירות שניתן על ידי המשטרה
26 ואת התשלום ולמערערת אין כל מעמד ביחס לכך.
- 27 המשיב לא הציג כל ראיה שיש בה כדי לסתור את פירוט התהליך להעסקת שוטרים בשכר
28 כפי שהוצג על ידי המערערת בתצהיר העדות הראשית מטעמה (סעיפים 26-33 לתצהירו של
29 מר אטרי מטעם המערערת).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 46. בנסיבות האמורות, מבחינה מהותית עולה כי המערערת שימשה כגורם מתווך בהעברת
2 התשלומים למשטרת ישראל עבור שכר שוטרים שסייעו לרשויות מקומיות בביצוע בפעולות
3 אכיפה וגבייה.
- 4 47. עולה השאלה האם ניתן להכיר במערערת כגורם מתווך – הגם שלא מילאה אחר התנאים
5 הטכניים של תקנה 6 לתקנות מע"מ?
6 טעמי, התשובה לכך הינה חיובית, בנסיבות המקרה הנדון בפני.
- 7 זאת, מאחר ואין מחלוקת כי המערערת לא כללה את התשלומים בגין שכר השוטרים
8 במסגרת דו"ח רווח והפסד שלה, אך כללה את הנתונים הרלבנטיים לעניין העברות
9 התשלומים בכרטיס חו"י של כל רשות מקומית עמה היתה קשורה בחוזה.
- 10 זאת ועוד, במצב דברים בו התשלום למשטרת ישראל מועבר על ידי המערערת טרם שהועבר
11 התשלום מהרשות המקומית – אין תחולה כלל לתקנה 6(ב) החלה רק מקום בו מועבר
12 התשלום על ידי הלקוח לעוסק לפני העברתו לצד השלישי.
- 13 48. בנוסף, סבורני כי בית המשפט העליון בעניין צ.א.ד. אמנם קבע כי נדרש קיומם של התנאים
14 הטכניים והמהותיים לצורך הכרה בהיותו של עוסק גורם מתווך, "צינור" להעברת כספים
15 של הלקוח לידי צד שלישי. אך הודגש והובהר כי התנאים הטכניים שנקבעו בתקנה 6 נועדו
16 רק לאפשר את זיהוי ה"ניתוק" של הכספים המועברים לידיו של הצד השלישי מכלל הכספים
17 המהווים את "מחיר העסקה".
- 18 במקרה הנדון לפני – ניתוקם של התשלומים ששולמו למשטרת ישראל על ידי המערערת
19 מ"מחיר העסקה" עם הרשות המקומית מתקיים בשל כל הנתונים שפורטו לעיל – החרגתם
20 מדוח הרווח וההפסד, הכללתם בכרטיס חו"י נפרד, ואי הכללתם במסגרת העמלות
21 המשולמות למערערת.
- 22 על כן, לגישתי, בנסיבות הערעור שבפני ראוי לה למהות שתגבר על הצורה ועל הפן הטכני ויש
23 מקום לקבל את ערעור המערערת בעניין שומת העסקאות.
- 24 זאת ועוד, ועל פי אותו רציונל שנקבע בהלכת ראדקו איני סבורה כי יש מקום לאבחנה בין
25 רשויות מקומיות המשלמות את תשלומי שכר השוטרים ישירות למשטרת ישראל ובין
26 רשויות מקומיות המשתמשות במערערת כ"צינור" להעברת התשלום הנ"ל. תוצאה לפיה
27 תשלום שכר השוטרים ישירות למשטרת ישראל אינו מחויב במע"מ ואילו תשלומם באמצעות
28 המערערת מתחייב במע"מ, אינה תוצאה סבירה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 עוד אוסיף כי אם אמנם היתה נכונה עמדת המשיב לפיה המדובר בשירות שניתן למערערת,
2 היה עליו לחייב במע"מ גם מצב שבו התשלום משולם ישירות מהרשות המקומית למשטרה,
3 שהרי ברי כי אופן התשלום לא צריך להשפיע תוצאת המס. כאמור, אף המשיב לא טען שיש
4 להוסיף מע"מ על תשלום שמשלמת הרשות המקומית ישירות למשטרה.
- 5 49. בנסיבות אלו ולאור קבלת טענות המערערת בעניין שומת העסקאות – לא מצאתי להתייחס
6 לטענת ההסתמכות של המערערת.
- 7 בהתאם, גם אין מקום לדון בטענה שהועלתה על ידה לתיקון סכום שומת העסקאות בשל
8 תיקון פקודת יומן.
- 9 למעלה מן הצורך אציין, כי ככל שקיימת השלכה כלשהי, שאיני מודעת לה, לעניין אותה טענה
10 בעניין תיקון פקודת היומן – ראוי כי המערערת תביא ראיה בעניין זה בפני המשיב. שכן,
11 בערעור שבפני לא הובאה ראיה שכזו ועל כן, אילולא קיבלתי את ערעור המערערת על שומת
12 העסקאות – היתה טענתה זו לעניין תיקון פקודת היומן – נדחית בהעדר ראיה.
- 13 50. **באשר לשומת התשומות**: דין טענות המערערת בעניין שומת התשומות להידחות. מלבד
14 הטענה הלאקונית שהושמעה על ידי המערערת בתצהיר העדות הראשית של מנהלה מר אטרי
15 – סעיפים 73 ו-74 – בעניין היות "מרבית הטלפונים חסומים לשימוש פרטי" וכי "עובדי
16 החברה אינם עושים שימוש פרטי בטלפונים החסומים האמורים לעיל ואף אינם יכולים
17 לעשות שימוש כאמור בשל הגבלת השימוש הטכנית בהם" – לא הובאה כל ראיה על ידי
18 המערערת, וזאת כאשר נטל הראיה מונח על כתפיה.
- 19 ראשית, המערערת התייחסה לכך ש"מרבית" הטלפונים חסומים, כביכול, לשימוש פרטי. אך
20 לא הובהר כמה טלפונים ניידים מסוג מירס רכשה המערערת וכמה מתוכם נטען שחסומים
21 לשיחות פרטיות.
- 22 שנית, לא הובאה כל ראיה באשר לחסימת הטלפונים הניידים לשיחות פרטיות. אין די, בעניין
23 זה, באמירה סתמית בתצהיר מנהל המערערת, כאשר ברי כי קיימת ראיה בדמות מסמך
24 מחברת מירס המעיד על יכולותיהם הטכניות של הטלפונים הניידים שסופקו למערערת. יתר
25 על כן, לא הובא אף עובד של המערערת להעיד על הגבלת השימוש הנטענת בטלפון הנייד.

סוף דבר:

- 26
27 טענת ההתיישנות שנטענה על ידי המערערת – נדחית.
- 28 טענות המערערת באשר לשומת העסקאות – המהווה את הסוגיה המרכזית בערעור זה - מתקבלות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 טענות המערערת באשר לשומת התשומות – נדחות.

2 בנסיבות אלו יישא המשיב בהוצאות המערערת ובשכר טרחת עורכי דינה בסכום כולל של 25,000 ₪

3 אשר ישולמו תוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום

4 המלא בפועל.

5 **המוכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים ותיידעם טלפונית אודות מתן פסק הדין.**

6

7

8 ניתן היום, י"טבת תשע"ז, 08 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

9

אורית וינשטיין, שופטת

10

11

12

13